

## COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro du rôle : 27172C**

Inscrit le 5 août 2010

---

### **Audience publique du 17 février 2011**

**Appel formé par**

**la société ..., ...**

**contre**

**un jugement du tribunal administratif du 28 juin 2010 (n° 25158 du rôle)**

**dans un litige l'opposant**

**à des bulletins d'impôt émis par le bureau d'imposition Sociétés 2**

**en matière d'impôts**

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 27172C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 5 août 2010 par Maître Charles DURO, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société ... de droit belge ..., anciennement dénommée ..., puis ..., ayant son siège social à ..., ..., immatriculée à la ... sous le numéro ... (ayant eu son siège social à ... et ayant été inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ...), représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 28 juin 2010 ayant rejeté comme non fondé son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2001, du bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2001, du bulletin de l'impôt sur la fortune des années 2002, 2003 et 2004, du bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de l'année 2001 et du bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2002, tous ces bulletins ayant été émis le 4 octobre 2006 par le bureau d'imposition Sociétés 2 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 8 octobre 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 8 novembre 2010 par Maître Charles DURO pour compte de la société ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 7 décembre 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Eric PRALONG, en remplacement de Maître Charles DURO, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 9 décembre 2010.

-----

A la suite du dépôt de la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal relative à l'année 2001 par la société ..., anciennement dénommée ..., et actuellement dénommée ..., ci-après désignée par « *la société ...* », le bureau d'imposition Sociétés 2 du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, conformément aux dispositions des §§ 170 et 205 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », demanda, par lettre du 10 août 2006, à la société ... de lui fournir des pièces supplémentaires, dont notamment les factures des commissions des sociétés ...et ... et les pièces relatives au paiement de ces commissions, et de lui indiquer le détail du calcul de ces commissions, l'identité du bénéficiaire économique des sociétés ...et ..., la nature des relations entre les actionnaires de la société ... et les sociétés ... et ... ainsi que la nature des relations entre les actionnaires de la société ... et les bénéficiaires économiques des sociétés ... et ....

Par courrier du 5 septembre 2006, le bureau d'imposition Sociétés 2 fit parvenir le projet d'imposition de l'année 2001 à la société ... qui fit état de ses objections au bureau d'imposition par un courrier de sa fiduciaire du 25 septembre 2006.

Suite à ces objections, le bureau d'imposition Sociétés 2 émit le 4 octobre 2006 à l'égard de la société ... le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2001, qui rajoutèrent notamment le montant de 160.000 euros au bénéfice commercial et fixèrent les cotes d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal en conséquence. Le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités comporte l'information suivante :

*« Distribution cachée de bénéfice, voir explications sur le bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux (...) »*

*L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants:*

*(...) Le courrier de Monsieur ... de la Fiduciaire ... du 25/09/2006, ne fournissant pas de réponse satisfaisante à notre demande de renseignements du 10/08/2006, le bureau d'imposition maintient la position prise dans la lettre du 05/09/2006, sauf pour la participation dans la société " ...".*

*Faute de justification les charges "rémunérations" de 39.663 euros (19.831,51 + 19.831,52) et les "commissions" de 160.000 euros (...: 80.000 euros et ... 80.000 euros) ne sont pas admises à déduction.*

*Ces charges sont requalifiées comme distribution cachée de bénéfice avec application d'une retenue à la source de 25%.*

*Montant total de la distribution cachée de bénéfice : 39.663 + 160.000 = 199.663,03 euros (= 8.054.387 flux).*

*Majoration du résultat déclaré en raison de l'amende non déductible de 2000.- euros (=80.680 flux).*

*Déduction de l'impôt commercial communal effectivement dû au titre de l'année d'imposition 2001 ».*

A la même date, le bureau d'imposition émit encore à l'égard de la société ... le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux 2001 par lequel il soumit le montant de 160.000 euros correspondant aux commissions versées par la société ... aux deux sociétés anglaises à la retenue d'impôt, le bulletin de l'impôt sur la fortune des années 2002, 2003 et 2004, ainsi que le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2002.

Contre ces bulletins d'impôt, la société ... introduisit, par courrier de son mandataire du 4 janvier 2007, une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes.

Le directeur ayant gardé le silence sur cette réclamation pendant plus de six mois à partir de l'introduction de la réclamation, la société ... fit introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 9 décembre 2008, un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre des bulletins d'impôt prévisés du 4 octobre 2006.

Par jugement du 28 juin 2010, le tribunal administratif rejeta la demande de la société ... tendant à la jonction de son recours avec ceux parallèlement introduits contre les bulletins relatifs à l'année 2002, rejeta un moyen d'irrecevabilité du recours soulevé par le délégué du gouvernement et, quant au fond, rejeta le recours comme n'étant pas fondé.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 5 août 2010, la société ... a fait relever appel de ce jugement du 28 juin 2010.

### **Quant à la recevabilité**

Le délégué du gouvernement soulève en premier lieu l'irrecevabilité de l'appel en ce qu'il serait dirigé directement contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, le bulletin de l'impôt commercial communal et le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2001, le bulletin de l'impôt sur la fortune des années 2002, 2003 et 2004, ainsi que le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2002.

Il se dégage cependant clairement du libellé de la requête d'appel du 5 août 2010 que l'appel est dirigé non pas contre les bulletins prévisés, mais contre le jugement 28 juin 2010 ayant rejeté le recours de la société ... contre ces mêmes bulletins, de manière que le moyen afférent du délégué du gouvernement laisse d'être pertinent.

En second lieu, le délégué du gouvernement considère que l'appel sous examen serait irrecevable pour autant qu'il porterait sur les années d'imposition 2002 à 2004 et sur la question de la jonction du recours inscrit sous le n° 25158 du rôle avec les recours parallèles concernant les années 2002 à 2004, au motif, d'une part, que l'appel sous examen aurait pour seul objet le jugement dans le cadre du recours inscrit sous le n° 25158 du rôle concernant l'année d'imposition 2001 et, d'autre part, que les jugements ayant tranché ces deux recours parallèles seraient coulés en force de chose décidée en l'absence d'appel interjeté à leur encontre.

Or, il se dégage du libellé de la requête d'appel que la société ... renvoie certes aux recours parallèles susvisés pour souligner leur connexité avec le recours sous analyse et critiquer la solution contraire retenue par le tribunal dans le jugement entrepris, mais qu'elle ne sollicite pas une quelconque jonction du recours sous analyse avec un autre recours. En outre, la portée de l'appel sous examen est confinée aux bulletins ayant déjà fait l'objet de la

réclamation du 4 janvier 2007 et du recours contentieux du 9 décembre 2008. Par voie de conséquence, l'appel n'opère aucune extension non admissible de l'objet du recours et le moyen afférent du délégué du gouvernement est partant à rejeter.

Il s'ensuit que l'appel est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

### **Quant au fond**

A l'appui de son appel, la société ... reproche au bureau d'imposition d'avoir rajouté au bénéfice imposable au titre de l'année 2001 les commissions d'un montant global de 160.000 euros versées aux sociétés ...et ... et d'avoir requalifié les sommes ainsi versées comme distributions cachées de bénéfices. Elle explique que ces deux sociétés pleinement imposables en Grande-Bretagne auraient été constituées en communauté d'intérêts pour l'exploitation d'une activité commerciale, qu'elle aurait repris l'activité commerciale exploitée par ces deux sociétés suivant deux conventions de cessions de fonds de commerce du 9 avril 2001 et que les commissions facturées et versées correspondraient en fait à des paiements effectués en contrepartie de ces acquisitions de fonds de commerce. L'appelante précise que les deux conventions du 9 avril 2001 stipuleraient que le prix de vente de chaque fois 350.000 euros est payable en cinq ans, selon les possibilités financières du cessionnaire, et que chaque paiement donne lieu à l'émission d'une facture par le cédant. Ces factures, en raison d'une erreur de libellé, auraient été comptabilisées en charges comme commissions dans la comptabilité de l'année 2001. Elle estime toutefois que ces cessions auraient dû donner lieu à l'inscription d'un fonds de commerce à l'actif du bilan 2001, avec en contrepartie une dette au passif, et que le fonds de commerce aurait également dû être amorti sur une période de dix ans. Elle s'oppose dès lors à la majoration de son bénéfice commercial et fait ainsi grief à l'administration fiscale d'avoir douté de la réalité économique de l'acquisition du fonds de commerce.

L'appelante insiste sur le fait que le bureau d'imposition avait reconnu, dans le cadre de l'imposition pour l'année 2002, la réalité des acquisitions des fonds de commerce des sociétés ...et ... et admis l'amortissement du fonds de commerce et elle estime que, dans un souci de cohérence, le bureau d'imposition aurait dû adopter la même position pour l'année 2001 au vu de l'identité de la situation factuelle pour ces années. Elle critique pareillement que le tribunal n'a pas fait droit à sa demande tendant à la jonction de son recours sous examen avec les recours connexes relatifs aux années d'imposition 2002 à 2004, mais a adopté dans le cadre de ces derniers des positions ayant validé les bulletins pour les années 2002 à 2004 et reconnu les opérations d'acquisitions de fonds de commerce du 9 avril 2001 et ce contrairement à son analyse dans le cadre du recours sous examen.

Après avoir rappelé les termes des deux conventions de cession de fonds de commerce du 9 avril 2001 et les paiements effectués par elle de ce chef aux sociétés ... et ... durant les années 2001 à 2005, l'appelante reproche aux premiers juges une interprétation trop extensive du principe de l'annualité de l'impôt et que les bases d'imposition n'auraient pas varié d'une année à l'autre, de manière que la contrariété de solutions ci-avant visée ne se justifierait pas sur base de ce principe. En second lieu, l'appelante critique que, pour admettre l'existence d'une distribution cachée de bénéfice, le tribunal se serait fondé sur un courrier de son comptable du 25 septembre 2006 ayant affirmé l'identité entre les bénéficiaires économiques des sociétés ... et ... et ses propres actionnaires pour conclure à l'absence d'éléments suffisants établissant que les paiements à ces sociétés étaient les contreparties effectives de cessions de fonds de commerce, mais n'aurait pas pris en considération un courrier rectificatif ultérieur invalidant les indications du comptable et

figurant pourtant au dossier fiscal, de manière que le tribunal se serait basé sur des indications erronées de son comptable.

Le délégué du gouvernement rétorque que le tribunal aurait refusé à juste titre de tenir compte des argumentations de l'appelante relatives aux autres années d'imposition sur base du principe de l'annualité de l'impôt et que l'appelante ne saurait se référer aux années d'imposition subséquentes dans le cadre de son recours sous analyse. Concernant la requalification des montants payés aux sociétés ... et ... en distributions cachées de bénéfices, le représentant étatique estime que les informations fournies par l'appelante à travers le courrier de son comptable du 25 septembre 2006 seraient insuffisantes pour constituer une réponse satisfaisante à la demande de renseignements du bureau d'imposition et que l'appelante n'aurait depuis lors pas soumis d'éléments nouveaux permettant d'infirmer l'analyse du tribunal. Il relève plus particulièrement que l'appelante n'aurait toujours pas jugé utile de rectifier ou modifier son bilan et son compte de pertes et profits de l'année 2001 aux fins de pallier au prétendu oubli d'activer dès le départ les fonds de commerce prétendument acquis des sociétés ... et ... suivant deux conventions du 9 avril 2001 « *curieusement présentées seulement en instance contentieuse* », que le bureau d'imposition aurait eu à bon droit des doutes sur la réalité économique des commissions indiquées et de leurs contreparties économiques, qu'il aurait valablement procédé à un examen impartial et objectif de la déclaration de l'appelante et exigé des informations complémentaires du contribuable, qu'aucune réponse satisfaisante n'aurait été fournie suite à sa demande de renseignements et qu'en conséquence, le bureau d'imposition aurait valablement mis en cause la réalité économique de ces opérations. Il considère que l'argumentation de l'appelante tendant à imputer à une erreur du comptable les comptabilisations non conformes des opérations ne saurait influencer sur la loi fiscale, au motif qu'il n'appartiendrait pas au Trésor de dégager les intervenants de leur responsabilité à charge du budget public.

En termes de réplique, l'appelante épingle à nouveau la « *distorsion criante* » dans l'analyse faite d'une année d'imposition à l'autre concernant les opérations litigieuses et affirme qu'en s'abstenant de relever appel contre les jugements rendus dans le cadre des recours concernant les années d'imposition 2002 à 2004, l'Etat aurait acquiescé à son analyse et ne saurait plus arguer que la limitation de l'appel sous examen aurait pour conséquence l'impossibilité de se référer aux années 2002 à 2004. Elle considère que les informations et documents par elle soumis au bureau d'imposition auraient été suffisants pour étayer la réalité économique des opérations litigieuses et qu'il appartiendrait dès lors au bureau d'imposition d'établir des indices d'une distribution cachée, de manière que ce dernier aurait opéré en l'espèce un renversement de la charge de la preuve en se bornant de lui reprocher des faits sans preuve concrète en ce sens. L'appelante conteste l'argumentation du délégué du gouvernement relative au défaut d'une rectification de ses comptes annuels de l'exercice 2001 en renvoyant à la rectification implicite qui résulterait de ses déclarations relatives aux exercices ultérieurs.

Dans son mémoire en duplique, le délégué du gouvernement se réfère à une note du préposé du bureau d'imposition du 23 novembre 2010 qui relève que les conventions de cessions des fonds de commerce des sociétés ... et ... à la société ... du 9 avril 2001 auraient été signées par Monsieur ... au nom de la société ... en qualité d'administrateur délégué, alors même qu'il n'aurait été nommé à cette fonction que par délibération du conseil d'administration du 19 décembre 2001 et que les statuts de la société ... auraient stipulé à ce moment l'engagement de cette société par la signature conjointe de deux administrateurs. D'après la même note, la qualité de bénéficiaires économiques des sociétés ... et ... dans le chef des deux actionnaires de la société ... se dégagerait des documents du dossier fiscal. La

note relève encore que le libellé de la réclamation du 7 janvier 2007 permettrait le soupçon que les factures auraient été « *bricolées* » par l'appelante même, que l'affirmation d'une erreur de désignation des paiements comme commissions dans les factures et de leur comptabilisation comme telles se trouverait mise en doute par les comptes annuels des sociétés ... et ... qui ne feraient pas ressortir l'existence de produits de cessions de fonds de commerce, mais seulement des produits de commissions partiellement rétrocédés.

L'article 164 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR », dispose comme suit :

*« (1) Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.*

*(2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.*

*(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ».*

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 (3) LIR existent si un associé ou un actionnaire reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qui s'analysent pour cette dernière en un emploi de revenus sans contrepartie effective et que l'associé ou actionnaire n'aurait pas pu obtenir en l'absence de ce lien. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Aux termes de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, « *la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées (Cour adm. 11 février 2009, n° 24642C, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 305).

En l'espèce, il est vrai que le tribunal a relevé que l'appelante n'a pas fourni des réponses suffisantes aux questions formulées par le bureau d'imposition dans son courrier du 10 août 2006 respectivement n'a pas versé toutes les pièces réclamées à travers ce même

courrier, que, notamment, en réponse à la question portant sur les factures de commissions émises par les sociétés ... et ..., de chaque fois 80.000 euros, inscrites en charges dans le bilan de l'année 2001, l'appelante n'a communiqué au bureau d'imposition pour chaque société qu'une seule facture d'un montant de 7.500 euros et indiquant comme référence la formule sommaire « *Provision for commission for July 2001* » s'agissant de la société ... et « *Commission for our sales July 2001* » en ce qui concerne la société ... et que, quant à la question sur l'identité des bénéficiaires économiques, le comptable de l'appelante s'est borné à répondre dans son courrier précité du 25 septembre 2006 que les bénéficiaires économiques des deux sociétés anglaises et ceux de la société ... étaient les mêmes personnes.

Relativement à l'existence des raisons économiques à la base de l'appauvrissement de la société ..., il est encore vrai que dans son courrier précité du 25 septembre 2006, le comptable de la société ... n'avait pas évoqué ces acquisitions de fonds de commerce, mais qu'il avait confirmé au bureau d'imposition que les commissions facturées représentaient bien des « *management fees* » et que ce n'était que dans le cadre de la réclamation introduite devant le directeur de l'administration des Contributions directes que l'appelante indiquait que les commissions versées aux sociétés ... et ... représentaient en fait des paiements effectués en contrepartie de l'acquisition d'un fonds de commerce cédé par ces deux sociétés anglaises, chaque paiement ayant donné lieu à l'établissement d'une facture de la part des sociétés cédantes, et qu'elle a communiqué les conventions de cession du fonds de commerce à l'administration fiscale. C'est encore seulement à cette occasion que l'appelante a encore expliqué que suite à une erreur dans le libellé des factures, les montants afférents auraient été comptabilisés en charges en tant que commissions dans le bilan de l'année 2001.

Eu égard à ces lacunes et incohérences de la description des opérations accomplies et des preuves destinées à étayer leur réalité, le bureau d'imposition pouvait valablement conclure, sur base des éléments de fait relatifs à l'imposition au titre de l'année 2001 lui connus au moment de l'émission des bulletins du 4 octobre 2006, à l'existence d'un faisceau de circonstances qui permettaient de douter de la réalité économique des opérations mises en avant, qui rendaient une distribution cachée probable et qui n'avaient pas été éclairées ou documentées par le contribuable. Le tribunal a dès lors valablement conclu que c'est à tort que l'appelante soutient que le bureau d'imposition aurait disposé de tous les éléments nécessaires pour procéder à une imposition au titre de l'année 2001.

Cependant, il se dégage des éléments du dossier soumis à la Cour que le bureau d'imposition a émis le 10 octobre 2007 les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2002 et que, dans le cadre de ces impositions, le bureau d'imposition a rajouté au bénéfice déclaré le montant de 302.500 euros correspondant aux paiements aux sociétés ... et ... du chef des conventions de cessions de fonds de commerce du 9 avril 2001, mais encore comptabilisés comme commissions, tandis qu'il a admis en déduction le montant de 15.125 euros en tant qu'annuités d'amortissement du bien de l'actif investi constitué par les fonds de commerce acquis des sociétés ... et .... Dans le cadre des impositions au titre des exercices 2003 et 2004, le bureau d'imposition a procédé aux mêmes redressements du résultat. Dans le cadre du recours introduit par la société ... à l'encontre des bulletins relatifs à l'année 2002, le tribunal a, par jugement du 28 juin 2010 (n° 25157 du rôle), réformé les bulletins entrepris dans la seule mesure où il a relevé le taux d'amortissement du fonds de commerce de 5% à 10%. Le tribunal a rejeté le recours de la société ... contre les bulletins relatifs aux années 2003 et 2004 comme non fondé, également par jugement du 28 juin 2010 (n° 25159 du rôle).

Il faut nécessairement déduire de ces faits que le bureau d'imposition a certes qualifié les « *commissions* » payées aux sociétés ... et ... comme distributions cachées de bénéfices au vu des informations à sa disposition à la date d'émission des bulletins pour l'année 2001, soit le 4 octobre 2006, mais qu'il n'a pas maintenu cette position dans la suite et qu'à travers les redressements opérés aux impositions des années 2002 à 2004 sur base des informations alors à sa disposition, il a implicitement mais nécessairement reconnu l'existence d'une réalité économique dans le chef des opérations de cessions de fonds de commerce du 9 avril 2001 et des paiements exécutés par l'appelante durant les années subséquentes en exécution de ces conventions.

Par ailleurs, pas plus qu'en première instance, l'Etat n'a pas fourni en cause des explications sur les motifs ayant amené le bureau d'imposition à reconnaître aux opérations litigieuses la qualification avancée par l'appelante nonobstant les éléments de fait actuellement invoqués à l'appui de la thèse de la distribution cachée et déjà connus au moment de l'émission des bulletins du 10 octobre 2007 relatifs à l'année 2002, tout comme il n'a pas allégué que le changement de qualification admis par le bureau d'imposition aurait été le résultat d'une erreur du bureau d'imposition et que cette erreur devrait être rectifiée sur base d'éléments n'ayant pas figuré au dossier fiscal.

S'il est vrai que le caractère définitif acquis par un bulletin d'impôt s'oppose en principe à une remise en question des qualifications opérées à l'égard des bases d'imposition retenues dans ce bulletin sur base d'éléments de fait pertinents révélés ultérieurement au bureau d'imposition et de changements d'attitude de ce dernier sur cette base, il n'en reste pas moins que tel n'est pas le cas lorsque le bulletin n'a pas acquis un caractère définitif en raison d'une voie de recours introduite par le contribuable. En outre, le principe de l'annualité impose certes la fixation de l'impôt en fonction des bases d'imposition propres à l'année concernée sans que des bases d'imposition y étrangères et en relation avec d'autres années puissent entraîner automatiquement et péremptoirement une augmentation ou diminution des bases d'imposition de l'année concernée, mais ne saurait avoir pour effet d'empêcher la prise en compte d'éléments de fait révélés ultérieurement mais pertinents pour la fixation correcte des bases d'imposition de l'année concernée. Finalement, le juge administratif statuant comme juge de la réformation est appelé à rendre son jugement sur base de tous les éléments mis à sa disposition par les parties jusqu'au jour où il doit statuer.

Par voie de conséquence, la Cour est amenée à constater que le bureau d'imposition a lui-même implicitement reconnu la validité de l'argumentation de l'appelante en infirmant sa première position du défaut d'une raison économique valable pour les opérations litigieuses et que l'Etat n'a pas invoqué au cours de la procédure contentieuse, à l'appui de sa thèse de l'existence de distributions cachées de bénéfices, des éléments nouveaux qui n'auraient pas été connus du bureau d'imposition. Dans ces conditions, l'appelante critique à bon droit la « *distorsion criante* » dans l'analyse faite d'une année d'imposition à l'autre concernant ses paiements aux sociétés ... et ... durant l'année 2001 qui revient à maintenir pour l'année d'imposition 2001 une analyse d'une opération continuée sur plusieurs années qui a été abandonnée par la suite par le bureau d'imposition compétent pour les années subséquentes.

Il s'ensuit que, dans la mesure où les éléments invoqués par l'Etat ne sont pas de nature à indiquer péremptoirement l'existence de distributions cachées de bénéfices en l'espèce, le recours de l'appelante est à considérer comme justifié et le jugement entrepris du 28 juin 2010 encourt la réformation en ce sens que, par réformation des bulletins entrepris, les paiements de 80.000 euros exécutés par l'appelante respectivement à la société ... et à la société ... au cours de l'année 2001 sont à qualifier comme parties du prix d'acquisition des



fonds de commerce cédés par ces sociétés conformément aux conventions susvisées du 9 avril 2001.

### **PAR CES MOTIFS**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,  
reçoit l'appel du 5 août 2010 en la forme,  
au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 28 juin 2010, dit que les bulletins entrepris encourent la réformation en ce sens que les paiements de 80.000 euros exécutés par l'appelante respectivement à la société ... et à la société ... au cours de l'année 2001 sont à qualifier comme parties du prix d'acquisition des biens de l'actif investi constitué par les fonds de commerce cédés par ces sociétés conformément aux conventions susvisées du 9 avril 2001,

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent,

condamne l'Etat aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 17 février 2011 au local ordinaire des audiences de la Cour par le premier conseiller, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

MAY

CAMPILL

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative